

現代企業経営におけるタックス・マネジメントの課題 ー わが国企業の国際的活動における租税とタックス・マネジメント ー

松本 大吾[※]

I はじめに

企業における租税は、日常のさまざまな経営活動に伴って発生するものであり、期末になって突発的にその納税義務が生じるものではない。そのため、租税は管理不能ではなく、日常の経営活動を通じて管理可能なコストの一つと捉えられ、租税をこのように位置づけた研究として、タックス・マネジメントがある。

伝統的なタックス・マネジメントにおいては、国内税法を所与とし、税法が会社経理に与えた選択肢を活用するというのが基本形である。しかし、企業活動の国際化が進んだ現代においては、国際的企業活動に与える次のような租税の影響も無視できない。

- ① 活動する国や地域が異なると、進出先で適用される租税制度が異なること。
- ② わが国との租税条約締結の有無により、課税関係が異なること。
- ③ わが国の国際課税制度（過小資本税制、移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制等）の影響。

このような影響を考慮したタックス・マネジメントの研究はあまり行われていない。しかし、国際的な企業活動においては、このような要因や進出先の租税制度を考慮せずに意思決定を行うと、損金不算入や否認といった問題、さらには追徴課税といった事態が引き起こされ、税引後の利益に大きな影響を与えることになりかねない。

さらに、伝統的タックス・マネジメントの理論的背景には、税目の増加や税率の上昇によって租税が企業経営に与える影響が大きくなった

という事実がある。しかし、わが国の法人税率のみならず、主要国の法人基本税率は1980年以降、軒並み引き下げ傾向にある¹⁾。このような状況下では、租税負担軽減だけを目的としたこれまでのようなタックス・マネジメントでは、税率の引き下げとともにその有用性が失われるのではないであろうか。

本稿はこのような現在のタックス・マネジメントに対する問題意識の下、管理会計的見地から、わが国における現代の企業経営に有効なタックス・マネジメントとは何か考察し、一つの在り方を示すものである。そこでまずタックス・プランニングおよびタックス・マネジメントの発展を辿り、そのうえでタックス・マネジメントの課題について考察し、現代企業経営に有効なタックス・マネジメントとはなにか明らかにしたい。

II タックス・プランニングの発展と租税管理としてのタックス・マネジメント

1 戦後アメリカにおけるタックス・プランニングの発展

現代におけるタックス・マネジメントは、タックス・プランニングとタックス・コントロールの機能からなることが一般に知られている。しかし、タックス・マネジメントの研究を遡ると、1950年代のアメリカにおいては、当初、タックス・プランニング研究が盛んに行われていたことがわかる。

Dickerson(1957, p.98)は、「租税が少なく税率が低いときには、経営者はささいな悩みの種として租税を無視するか忘れることができる。しかしながら、近年における税目の増加および高税

※ 青森公立大学大学院博士後期課程

率はそのような態度に変化を強制した。今や租税は、経営上の決定において一つの重要な要因であると認められている。」と述べており、税目の増加や税率の上昇によって租税が経営上重要な要因となったことを明らかにしている。さらにAddington(1957, p.93)は、「今日の経営者は慎重であり、まず租税の効果を考えずにどんな重要な決定もしない。間違った決定は重大な結果を生むかもしれない。このような問題は、租税法の新設あるいは改正により租税の概念と手続きがより複雑でややこしくなった現実により激化した。」と述べ、租税構造の複雑化による租税の重要性を指摘している。

そして、そのような租税の影響を検討するものが「タックス・プランニング」である。たとえばDickerson(1957)は、棚卸資産評価方法の選択あるいは変更、減価償却方法の選択、割賦販売の利用、関連会社と連結納税申告するか否かの選択についての知識をタックス・プランニングとしており、それは、税務上の代替的選択肢について検討し、節税の機会を利用して租税負担の軽減を図るというものである。

ところで、この頃のアメリカは、企業利益と課税所得との食い違いという形で、第二次世界大戦後、税務会計の研究が活発化してきた時期にも当たり、武田(1996, p.220)はその原因として、次の二つの理由が考えられると述べている。

- ① 第二次世界大戦中及びそれ以後の税率の上昇に伴って、企業利益に与える租税の影響が著しく増大したこと。
- ② 補正的財政政策（フィスカル・ポリシー）の一環として、租税を通じてアメリカ経済を間接的に統制する目的のために、租税政策的立法の占める役割が大きくなり、そのことが却って企業利益と課税所得との食い違いを増大したこと。

以上を踏まえると、アメリカにおけるタックス・プランニングは、より正確には、租税負担の増大と租税制度の複雑化による企業利益と課税所得の食い違いの増大を背景として発展したことが伺える。そして、そのような経営環境の下で租税負担最小化のために、課税所得の計算

上において選択が認められている方法のうちから租税負担がより少なくなるような方法を検討するという税務会計的なものと特徴付けることができる。

2 タックス・プランニングの本質

ところで、タックス・マネジメントとタックス・プランニングは混同されて用いられる、あるいは、そもそもタックス・プランニングの概念には厳格なものは無いという指摘がなされてきた²⁾。このような混同は現在でも見られ、たとえば会計学大辞典（2007, p.824, p.910）では、タックス・マネジメントとタックス・プランニングをどちらも「税務計画」と訳し、同一のものとして扱っている。そこで、もう少しタックス・プランニングについて検討を加え、その本質を明らかにしたい。

タックス・プランニングの基本は、損金算入の効果を検討するという事例で説明できる。Kistler(1966)によると、法人税率が48%の場合、損金算入可能な費用（この例では従業員給与）\$1の支出は¢52のコスト増加に過ぎないため、企業と従業員間の税率差がある場合、企業と従業員の課税所得の移転を行うことで両者の合計納税額を減少させることができる³⁾。つまり、企業と従業員の税率差に着目し、それを利用した課税所得の調整としてのタックス・プランニングである。他の例としてStone(1960)は、累進税率制度の下では、関係会社間で移転価格を操作して所得の移転を行うことで、低い税率を享受できる可能性を示唆し⁴⁾、Hoffman(1961)は、タックス・プランニングを財務活動に限定して捉え、租税回避によって効果的になると述べている⁵⁾。また、グローバル・タックス・プランニングを扱っている白須(1988)は、わが国の外国税額控除、タックス・ヘイブン対策税制、移転価格税制といった国際課税制度や、諸外国に本拠を置いた場合の、本拠地国の租税制度に基づくタックス・プランニングについて論じている。

以上のような先行研究から、タックス・プランニングは、さまざまな経営活動のある局面、あるいは特定の租税制度に即して、租税負担を

減少させることを目的とした個別租税計画であるといえる。

3 租税管理としてのタックス・マネジメント

個別租税計画としてのタックス・プランニングを、実行した場合、必然的に租税負担に影響を与えることになる。そのため、これをタックス・プランニングによる租税のコントロールと考えると、一つのタックス・マネジメントと呼べるかもしれない。たとえばDickerson(1957)は、タックス・マネジメントという用語を用いてはいないものの、タックス・プランニングによるタックス・コントロールの可能性を指摘しており、それは、租税負担額の調整と理解できる。またJohnson(1957)は、事業活動計画を通じた租税最小化(tax minimization)の研究をタックス・マネジメントと呼んでいるものの、プランニングとマネジメントの区別が明確ではない。

このようなタックス・マネジメントは、租税負担軽減のためのタックス・プランニングがその本質であるため「租税管理としてのタックス・マネジメント」と呼ぶことはできるかもしれない。しかし、タックス・プランニングは、あくまでも租税負担軽減を目的とした租税計画にすぎず、コントロールの機能が統制というよりは調整であり、さらにコントロールの機能が不明確なため、不完全なタックス・マネジメントといわざるを得ない。そこで、このような一つの計画として完結するタックス・マネジメントではなく、このようなタックス・プランニングをタックス・マネジメントのプロセスの一部分と位置づけ、経営管理の立場から租税を考察したものが、次節で取り上げるタックス・マネジメントであり、プランニングとマネジメントを明確に区別した初期のタックス・マネジメントであることから、「伝統的」タックス・マネジメントと位置づけることができる。

Ⅲ タックス・マネジメントの成立と発展

1 税務経営管理としてのタックス・マネジメントの成立

1960年代に入ると、前述のようなタックス・

プランニングをもとにしたタックス・マネジメントが発達し、一つの研究領域として活発に研究が行われることになる。

その一つの例として富岡(1964, pp.28-30)は、タックス・プランニングを「税務上および経営上の代替的選択の原理の活用により、企業の経営活動の計画を通じての税引後の経営純利益の極大化の研究をテーマとする企業の経営活動の事前的計画的調整」と定義し、税務経営管理(タックス・マネジメント)については、「企業の経営管理面における税務計画(タックス・プランニング)と税務統制(タックス・コントロール)の問題を取り上げ、『税引後の経営純利益』の極大化の実現を図るために、企業の経営活動をいかに事前的に計画し、この計画に基づいて経営活動をいかに統制するかということを研究主題とする領域」と述べている。

ここでの税務上の代替的選択とは、税法が企業の記帳・決算上に与えている自由裁量の余地を活用するものであり、一方の経営上の代替的選択は、企業のさまざまな個別経営計画(生産計画、販売計画、資金計画、在庫計画、設備計画、要員計画等)を、税引後の経営純利益を極大化するように調整するというものである。そして、これらを活用して経営活動を事前に計画し、事後的な、租税を減らすように経理事務処理を行うようなもの、あるいは単なる租税極小化に止まるものとは区別している。そしてまた、租税回避を用いたタックス・プランニングではなく節税を用いることを明確にしている(富岡(1964, p.37))。

このような富岡のタックス・マネジメントは、租税を他の一切の費用と同様に収益減少項目と扱い、企業目的を達成して企業経営を維持するために、租税は支払わなければならない性格を持つものと位置づけている(富岡(1965, pp.54-55))。そして、前述のような租税負担の軽減を目的というよりもむしろ、経営純利益の極大化を目指すタックス・マネジメントであり、租税をコントロールするものから経営活動をコントロールするものに発展している。

2 コントロール機能を明確にしたタックス・マネジメントの発展

これまで取り上げてきたタックス・マネジメントは、租税管理としてのタックス・マネジメント（タックス・プランニング）にし、税務経営管理としてのタックス・マネジメントにし、その計画性が強調されている。租税管理としてのタックス・マネジメントにいたっては計画そのものであり、税務経営管理としてのタックス・マネジメントにおいては、タックス・コントロールに言及しているものの、その具体的な機能が明らかではない。

そこで後藤(1977)は、このようなタックス・マネジメントの不完全性の解決策として、タックス・マネジメントを利益管理に結び付け、それを予算管理に具体化したタックス・マネジメントを展開している。後藤のタックス・マネジメントの特徴は、資本調達活動・投資活動・営業活動の三つの企業活動を、総資産概念による資金の流れを用いて把握し、操業度（売上高）を媒介として各企業活動と法人税との関連を明らかにしていることである。計画と統制の機能に着目すると、租税についての変動予算の中に具体化された計画と実績との比較を通して企業活動を統制し、このような計画と実績との比較を将来の計画設定に役立てようとするタックス・マネジメントであることが理解でき、一つのタックス・マネジメントの方法を示している。

また、斎藤(2000, p.26)は、タックス・マネジメントを「企業の経営意思の決定において、税金の負担額と負担する時期を考慮しながら、終局において税金の負担を最小にする戦略」と位置づけ、租税負担を軽減できる背景として、次の五つを挙げている。

- ① 日常の個々の経営活動と税金の密接な相関関係
 - ② 申告納税制度の税制
 - ③ 会計処理方法における選択・適用の自主性の容認
 - ④ 課税上の恩恵の特典の活用
 - ⑤ 会計処理における限度額の許容範囲の存在
- 斎藤のタックス・マネジメントは、大きく分

けて、第一の領域としての「経営計画の立案・決定・実施の過程」および第二の領域としての「会計処理する過程」において具体的に進められる。それは、第一領域において租税を「事前コントロール」し、第二領域において「事後コントロール」するものであり、先に取り上げた税務経営管理としてのタックス・マネジメントを基礎に、コントロール機能を明確にするなどして発展させたものである。

3 企業活動の国際化によるタックス・プランニングの新展開

1990年代に入ると、インターネットの普及やカネ余りを背景としたデリバティブ取引の拡大などに伴い、全世界規模で多額の取引を行うことが可能になった。それに伴い、各国の制度の差を利用した国際的な租税回避型商品（タックス・シェルター）が活発に販売されるようになってきている（川田, 2009.p.396）。

タックス・シェルターは租税回避⁶⁾と近い概念であり、法の抜け穴を利用する行為自体は違法ではない。しかし、租税回避行為が横行した場合には、租税法規の改正・新設によって、当該租税回避行為が利用できなくなる恐れがあり、このような手法をタックス・プランニングに含めるか否かについては議論が分かれるところである⁷⁾。

このような法の抜け穴を利用した国際的なタックス・プランニングが流行した一方で、前述の白須(1988)のような諸外国の租税制度の違いに基づくグローバル・タックス・プランニング、あるいはわが国の国際課税制度に対応した国際租税計画（本庄, 2000）の研究も行われてきた。さらに伝統的タックス・マネジメントにおいても、企業の海外投資や海外進出に伴い、タックス・ヘイブンの利用とトランスファー・プライシングを手法の中核とする、国際租税戦略としての「インターナショナル・タックス・マネジメント」の必要性が説かれている（富岡(2003, pp.1696-1697)）。

また、これまであまり租税が扱われなかった管理会計においても、企業活動の国際化に伴い

タックス・プランニングが注目されはじめている。山本(2008, p.216)は、「日本の課税制度は国税中心なので、日本企業にとっては、国内のどこでどのように活動するかは、税務上大きな影響はなかった。けれどもグローバル企業にとっては、活動する国が異なれば税制が異なる。…税務管理を有効に行うことによって、企業価値を変化させることが出来る」と指摘しているように、国際的な企業活動を前提としたグローバル・タックス・プランニングである。

以上のように、国際化の時代を迎え、タックス・プランニングの研究は盛んに行われているものの、コントロール機能を明確にしたタックス・マネジメントの研究はほとんど行われていない。そこで、次節ではこれまでのタックス・マネジメントの問題点について考察し、わが国の企業経営に有効なタックス・マネジメントを明らかにすることとする。

IV わが国の現代企業経営におけるタックス・マネジメント

1 国際的な企業活動に対応するタックス・マネジメント

これまで明らかにしたタックス・マネジメントは、国内での企業活動を前提としたものである。しかし、現代は企業の国際化が進展しており、いまや企業はさまざまな国の租税制度の影響を受ける時代である。このような租税環境の下では、課税所得の計算過程に租税負担軽減を見出す税務会計的なタックス・マネジメントだけでは、企業が検討すべきすべての租税要因を網羅することはできない。したがって、国際課税制度やわが国と諸外国との租税条約についてはもちろん、進出先の租税制度などについても考慮する必要があるものの、このような多様かつ複雑な租税の影響を把握することは簡単ではない。

さらに、これまでのタックス・マネジメントは、租税負担軽減をその主たる目的としているものが多く、国際課税制度を利用して租税負担の軽減を図るタックス・プランニングの研究も多く行われてきたが、現在わが国においては、

課税の公平性・中立性の観点から国際的二重課税や租税回避行為・脱税防止のため、租税条約や国際課税制度の見直しや縮減が行われている⁸⁾。そのため、現在は利用可能な租税負担軽減方法が次々と塞がれていくであろう。

したがって、タックス・マネジメントは、これまでのような租税負担軽減だけに目的を置くだけではなく、どの国の、どの関連会社で、どのような取引により、どれだけの額の租税が生じているか、その租税は軽減可能なのか、企業を取り巻く租税についてのあらゆる情報を測定・把握・識別・分析し、経営者の意思決定に役立つ租税要因についての情報を提供する機能を持つ必要がある。

このような機能を持つタックス・マネジメントは、租税管理でも税務経営管理でもなく「租税経営管理」としてのタックス・マネジメントと呼ぶことができ、それは、国際的な企業活動に対応した、「グローバル・タックス・マネジメント」である。

2 タックス・マネジメントにおける租税の位置付けとその有用性

これまでのタックス・プランニングあるいはタックス・マネジメントにおける租税の位置付けを再確認すると、第二次世界大戦後のタックス・プランニングは、租税の重圧感から可能な範囲で避けたいものと位置づけていた。その後、伝統的なタックス・マネジメントである富岡(1964)における租税の位置付けは、避けるものというよりも、むしろ、税引後経営純利益のために減らしたいものと位置づけている。そして、企業活動の国際化が進んだ現代では、租税回避を用いて合法的かつ合理的に軽減する、あるいは企業価値最大化のために軽減するものと位置づけている。しかし、冒頭に述べたように、近年、わが国のみならず主要国の法人税率は引き下げ傾向にあり、このような状況の下では、単に租税負担軽減を目的としたタックス・プランニングやタックス・マネジメントは、税率の引き下げとともにその有用性が薄れていくことは否定できない。

ところで、これまでのタックス・マネジメントは、アメリカで発展したタックス・プランニングをもとに、わが国の租税制度に基づいて構築したという背景があることは本稿でこれまで論じたように明らかである。タックス・プランニングにいたっては、租税負担最小化を図るものや国際租税計画のほとんどは、アメリカの研究を日本に取り入れた「アメリカ型タックス・プランニング」である。しかし、アメリカで行われているタックス・マネジメントあるいはタックス・プランニングは日本企業にとっては有用なのだろうか。たとえば大沼(2010)は、会計利益と課税所得の差額拡大と、経営者の利益調整行動が有意に関係するかを検証しており、それによると、日本企業はアメリカ企業と比較して会計利益と課税所得の相違が小さく、租税回避行動と利益調整行動は互いに負の関係にあり、アメリカの企業を検証したものとは対立する結果になった。大沼はその原因として、わが国の制度的な側面を反映していることを指摘しているが、つまりアメリカ型タックス・プランニングは、わが国においてはあまり有用ではないのではないだろうか。さらには、そもそもわが国の企業とアメリカの企業とでは、租税に対する態度が異なり、アメリカの企業ほど租税を減らすべきものと位置づけていないのかもしれない。

そこで、税率が引き下げ傾向にある現代のわが国の企業に有用なタックス・マネジメントとは何か、考察を加えて明らかにすることとする。

3 わが国の現代企業目的とタックス・マネジメント

租税は、マクロ（国家経済）的視点に立つと、徴収が十分でなければ国家として存続できない。一方で、ミクロ的（企業経済）視点に立つと、租税支出はキャッシュ・アウトフローであるため、租税支出を少なくするほど企業価値は増大し、株価上昇や配当増額に期待できる。企業は社会の公器としての社会的責任を負っており、納税の義務も当然に企業の責任であるといえる。したがって、租税負担軽減をその目的に含むタックス・マネジメントは、企業価値の増大に繋が

る一方で、企業の責任の転嫁あるいは回避という側面を持つ。

櫻井(2009)によると、わが国の企業の主要目的は、「株主利益の増大」ではなく「企業価値の創造」にあるとする経営者が多いという。企業価値の概念については、わが国でも一部の研究者やコンサルタントは欧米型の企業価値概念（将来キャッシュ・フローの割引現在価値）を支持しているものの、わが国の多くの経営者は、企業をもって、次のような多元的目的をも考えながら適正利益を追求している組織体であるとする主張を支持しているという。

- ① 生産性を向上させ、経営資源の効率的な活用を図る。
- ② マーケットシェアを高め、売上高を増加させることにより、市場での安定した地位を確保する。
- ③ 経営の革新と技術の開発に努め、高品質の製品を廉価で社会に提供する。
- ④ 人材を養成し、企業・社会に貢献できる経営者・従業員を創りだす。
- ⑤ 従業員の生活を安定させ、不安を取り除き、仕事を通じて生きがいを与える。
- ⑥ 環境破壊など反社会的な行動を引き起こさないように、地域社会との良好な関係を保つなど社会的責任を果たす。

このような多元的目的と、タックス・マネジメントの関連について検討すると、租税は、日常のさまざまな経営活動にともなって発生するものであるため、タックス・マネジメントもこれらの企業目的と結び付け、企業目的から逸する方策でタックス・マネジメントを行うべきではない。

これまでのタックス・マネジメントにおいては、合法的に租税負担を回避することは納税者の当然の権利としていた。しかし、「合法的」といった場合には一般に租税回避も含まれ、租税回避行為は課税庁に否認されることがある⁹⁾。したがって、タックス・マネジメントの方策の基本的姿勢は、納税者の権利として当然認められる方法は利用可能であるものの、社会通念に反するような租税回避行為で不当に税を逃れるよ

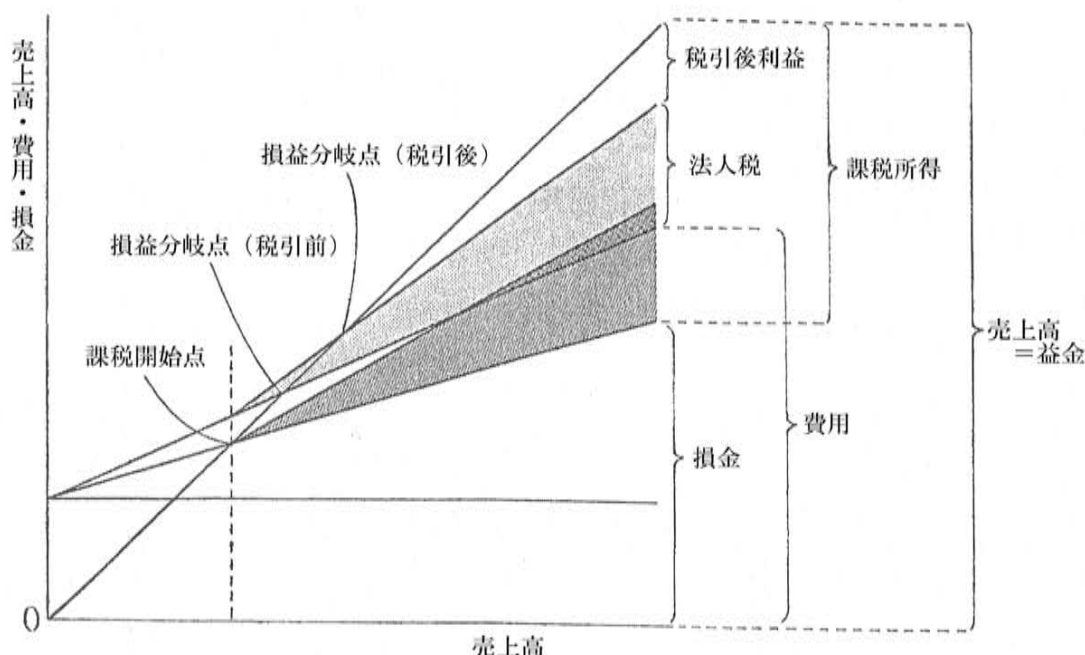
うなことは避けるべきである。たとえば「反社会的な行動を引き起こさないように、地域社会との良好な関係を保つなど社会的責任を果たす」ことを企業目的の一つとしている企業が、スキームが複雑なタックス・シェルターを利用して租税負担の軽減を実現できたとしても、そのような租税回避行動は、納税という企業の社会的責任を回避した反社会的行動である。

以上のように、タックス・マネジメントは企業目的と関連させて検討するべきであり、そうでなければ租税要因以外では企業目的を達成していたとしても、租税要因で企業目的に反する活動を行うことにより、企業目的が達成できないことにもなりうる。したがって、企業は、租税を単に「避けるべきもの」と考えるのではなく、社会的公器としての役割を果たすために適正額の納税を責任と捉えるべきであり、このような「適正額の納税」のためのタックス・マネジメントがわが国の企業にとって有用である。

4 グローバル・タックス・マネジメントの考察

以上のようなタックス・マネジメント、つまりはグローバル・タックス・マネジメントを管理会計の見地から考えた場合、後藤のタックス・マネジメントは有益である。図1は、後藤(1975)の営業活動と法人税法の関連を図示したものであるが、税法上の課税所得の計算と企業会計上の利益の計算が一致しないことにより税引前損益分岐点と課税開始点とが異なった位置にある¹⁰⁾こと、および法人税を考慮した税引後損益分岐点の位置が明らかにされており、操業度(売上高)と法人税の関係が明瞭である。さらに後藤(1975, p.250)は、「節税は、収益と費用の配分方法を選択し、さらに、ある費用が税法上の制限を超える場合には同じ機能をもっている他の費用を選択することなどにより可能である」ことを指摘しており、本稿で取り上げてきた税務会計的なタックス・プランニングをそのまま組み込むことが可能であるといえよう。

図 1



出典：後藤(1975, p.250)

このようなタックス・マネジメントをもとに、国際租税制度の要因や税務会計的なもの以外のタックス・プランニングについてもどのように導入するか検討することで、グローバル・タックス・マネジメントの枠組みは完成する。その際、前節までで明らかにしたようなわが国の企業にとって有用なタックス・マネジメントの要素についてもタックス・プランニングとタックス・コントロールに反映させる必要がある。

V むすび

本稿で論じてきたように、これまでのタックス・マネジメントでは現代企業を取り巻く租税環境に対応するには限界がある。そのため、タックス・マネジメントは租税負担軽減に重点を置くものから、適正額の納税に重点を置くものに移行する必要がある。すなわち、企業活動の国際化に伴い多くの関連租税法令の影響を受ける租税を、測定・把握・識別・分析し、経営者の意思決定に役立つ租税要因についての情報を提供する機能を持ったタックス・マネジメントである。そして、現実の企業経営においては、経営者は当然ながら租税面の有利不利だけで経営活動の意思決定を行うものではなく、租税はさまざまな意思決定のための要因のなかの一要因にすぎない。したがって、タックス・マネジメントは他の諸要因と関連させて検討する必要がある、本稿では経営活動の根底にある企業目的と関連させて、わが国におけるタックス・マネジメントの一つの在り方を示した。

そもそもこれまでのタックス・マネジメントは、租税負担軽減に重点を置いていたが、タックス・マネジメントを行った場合、それを行わない場合よりも課税所得は減少し、その結果租税負担も減少することになるかもしれない。しかし、企業には内部留保が生まれ、次年度以降の経営活動にそれを投入することで、課税所得の増加が見込まれる。そのためこのような循環が每期繰り返されることで、将来的にはタックス・マネジメントを行わない場合よりも納税額が増えていく。つまり、これまでのような租税負担軽減のためのタックス・マネジメントでは

なく、租税負担のためのタックス・マネジメントであり、社会的公器としての企業は、租税を通じた社会貢献することで長期的持続的な発展をすることが可能となる。

(2010年12月8日受付、2011年1月25日受理)

注

- 1) 内閣府「税制調査会専門家委員会第2回基礎問題検討小委員会（平成22年4月5日）－『資料（法人課税の国際比較）』」

<http://www.cao.go.jp/zei-cho/senmon/pdf/senkiso2kai6.pdf>
(アクセス：2010年11月9日)。

- 2) 後藤(1974, p.64)は、「タックス・マネイジメント」という用語と、タックス・プランニングという用語とが、混同されて用いられている場合がある」と指摘している。さらに、中里(1998, p37)は「タックス・プランニングという言葉が漠然とした意味のものとして用いられているところに、日本におけるタックス・プランニングの問題点が存在する」と、タックス・プランニングの概念には明確なものが無いことを指摘している。

- 3) Kistlerの例によると、48%の税率で課税される企業が、税率25%で課税される従業員にボーナスを\$10,000支給した場合、企業はその支給額を損金算入可能であり、さらにボーナスを支給しなかった場合には\$4,800の納税義務があることからそのコストは\$5,200にすぎない(\$10,000－\$4,800)。一方、納税者はボーナスを得ることができるものの新たに\$2,500の納税義務が生じることで、手元には\$7,500が残る。従って\$7,500から\$5,200を引いた\$2,300が、企業と従業員という二つのシステムを考えた場合の\$10,000のボーナスによる税務上の利得(tax advantage)となる。なお、このような経済学上の費用を考慮した最近のタックス・プランニングとしてScholes et al(2009)があり、実際に課される法定の租税(explicit tax)のみならず、租税上有利な資産の税引前投資収益が、不利な資産の税引前収益に満たないことによって生じる「暗黙の租税(implicit tax)」の概念を用いたタックス・プランニングとして注目されている。

- 4) Stoneは、企業の純所得にかかる連邦法人税率が、\$25,000までは25%、\$25,000を超過する所得に対しては22%の付加税が加わり合計47%となる税率水準の下では、関係会社間取引の移転価格の調整により所得のシフトを行うことで、すべての関係会社の所得

を\$25,000以下にできる可能性を示唆している。しかし現実には、そのような方法で租税負担を軽減しようとしても、独立企業のテスト(The Arm's Length Test)および事業目的のテスト(The Business Purpose Test)によって、公正妥当な取引と認められない場合は内国歳入庁長官の権限によって否認されることを指摘している。

5) Hoffman(1961, pp.274-275)は、タックス・プランニングを「租税に対して最小限の費用を被るという方法で納税者の財務活動を整える能力」と定義している。

6) 金子(2010, pp.114-115)は、租税回避を「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」と定義している。また、もう一つの租税負担を軽減させる概念である節税については「租税法規が予定しているところから従って税負担の減少を図る行為」と定義している。

7) たとえば、富岡(1964, p.37)では、租税回避を「税法の目的の裏をかく悪計」と位置づけ、富岡のタックス・マネジメントと明確に区別している一方で、Hoffman(1964, pp.274-275)は、「租税回避は通常タックス・プランニングから得られる最終目的である。…タックス・プランニングはしばしば、内国歳入法典の抜け穴の存在によって、より効果的になる。」と述べている。

8) 財務省「国際課税に関する資料」(平成22年10月現在)

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kokusaiz.htm>
(アクセス: 2010年11月22日)。

9) わが国においては現在のところ、節税や租税回避について法令上明確な定義がなく、さらに租税回避行為の否認に対する最高裁の判断もいまだなされていないため、節税と租税回避(特に、否認されない租税回避)との区分が明確ではなく、納税者と税務当局の認識の違いによって争うケースもあるため、租税回避行為の利用は相応の否認リスクを負うことになる。

10) この場合の企業会計上の利益は営業利益であり、税法上の計算と企業会計上の計算とのずれは、損金と費用との不一致によるものである。

参考文献

- Addington, C. R., "The undergraduate course in income taxation for accounting majors," *The Accounting Review*, Vol.XXXII, No.1, 1957, pp.93-94.
- Dickerson, W. E. "Tax planning and tax research in the tax accounting courses," *The Accounting Review*, Vol.XXXII, No.1, 1957, pp.98-100.
- Hoffman JR, W. H., "The theory of tax planning," *The Accounting Review*, Vol.XXXVI, No.2, 1961, pp.274-281.
- Johnson, C. E., "A course in income taxation for non-accounting majors?," *The Accounting Review*, Vol. XXXII, No.1, 1957, pp.90-92.
- Kistler, L. H., "Tax Planning in the Elementary Course," *The Accounting Review*, Vol. XLI, No.4, 1966, pp.773-775.
- Scholes, M. S., ...[et al.] *Taxes and business strategy : a planning approach*, 4th ed., New Jersey: Upper Saddle River, 2009.
- William E. Stone. (1960), "Tax Considerations in Intracompany Pricing" *The Accounting Review*, Vol., pp.45-50.
- 安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編『会計学大辞典 第5版』中央経済社, 2007年。
- 大沼宏「租税回避と経営者裁量との関係性」『會計』(日本会計研究学会) 第177巻6号, 2010年6月, pp.100-113.
- 金子宏『租税法 第15版』弘文堂, 2010年。
- 川田剛『節税と租税回避—判例にみる境界線—』税務経理協会, 2009年。
- 後藤文彦「タックス・マネジメント—その発展と課題—」『経済経営論叢』(京都産業大学経済経営学会), 第8巻第4号, 1974年3月, pp.64-76.
- 「営業活動と法人税法」『経済経営論叢』(京都産業大学経済経営学会), 第10巻2・3号, 1975年12月, pp.227-250.
- 「タックス・マネジメントと利益管理」『會計』(日本会計研究学会), 第111巻3号, 1977年3月, pp.70-82.
- 櫻井通晴『管理会計 第4版』同文館出版, 2009年。
- 斎藤泰『経営戦略とタックス・マネジメント』ぎょうせい, 2000年。
- 白須信弘『国際租税戦略—海外進出のポートフォリオ—』日本経済新聞社, 1988年。

武田隆二「税務会計の課題」飯野利夫・矢澤富太郎監修『現代会計理論と会計実践』税務経理協会, 1996年, pp.219-235.

富岡幸雄『節税経営政策－タックス・マネジメント入門－』中央経済社, 1964年。

_____「税務経営管理論序説-税務会計学の管理論的研究領域の生成と進展-」『商學論纂』（中央大学商学研究会），第6巻第1号，1965年2月，pp.52-87.

_____『税務会計学原理』中央大学出版部, 2003年。

_____『新版税務会計学講義』税務経理協会, 2008年。

中里実『金融取引と課税』有斐閣, 1998年。

本庄資『国際租税計画－わが国企業の外国課税の重要課題－』税務経理協会, 2000年。

山本昌弘『国際会計論－国際財務会計と国際管理会計－』文眞堂, 2008年。

参考資料

財務省「国際課税に関する資料」（平成22年10月現在）

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kokusaiz.htm>

（アクセス：2010年11月22日）。

内閣府「税制調査会専門家委員会第2回基礎問題検討小委員会（平成22年4月5日）－『資料（法人課税の国際比較）』」

<http://www.cao.go.jp/zei-cho/senmon/pdf/senkiso2kai6.pdf>

（アクセス：2010年11月9日）。

Issues of Tax Management in the Contemporary Corporate Management

— Tax and Tax Management in the International
Activity of the Japanese Company—

Daigo MATSUMOTO

Abstract

The previous work of most tax management is based on the domestic tax law and utilizes tax alternatives. However, in the contemporary corporate management that international activity progresses, the executive cannot ignore the tax to affect such an activity. In addition, the previous work is aimed at reducing a tax liability mainly, but tends to reduce the corporate tax rate of not only our country but also the major country, and the utility of the tax management will deteriorate under such situation.

Therefore, this article examines the tax management that is useful for the corporate management of our country. As a result, I have come to the following conclusion. First, in the contemporary tax management that globalization progressed, it is necessary to consider an international taxation system, tax treaty, and foreign taxation. Second, a function to provide all information about the tax which is useful for decision making is necessary in tax management. Finally, the purpose of the tax management is the reasonable tax payment rather than the reduction of the tax liability.